

بررسی رابطه مدت تصدی حسابرس با کیفیت حسابرس

تاریخ دریافت: ۹۳/۰۵/۰۶

تاریخ پذیرش: ۹۳/۱۰/۱۴

سید علیرضا پزشکیان^{*۱}

سید مهدی حسینی ازان اخاری^{*۲}

چکیده:

کیفیت حسابرسی^۱، برای تداوم فعالیت مؤسسات حسابرسی بسیار حیاتی است و آینده حرفه حسابرسی تا حد قابل ملاحظه‌ای به آن بستگی دارد. از آنجایی که کیفیت حسابرسی یک ساختار پنهان چند بعدی دارد، اندازه‌گیری آن مشکل است. بنابراین، تعریف جامعی از کیفیت حسابرسی که در برگرنده همه انواع حسابرسی باشد وجود ندارد. از این رو، این تحقیق^۲ به بررسی دو شاخص مهم در تعیین کیفیت حسابرسی، یعنی دوره تصدی^۳ حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی^۳ پرداخته است. مساله تحقیق این است که، آیا دوره تصدی حسابرس با کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری دارد و در صورت ارتباط، آیا اندازه موسسه حسابرسی تاثیری بر این ارتباط می‌گذارد؟ در این تحقیق، پیش‌بینی شده است که دوره تصدی حسابرس، اقلام تعهدی اختیاری را به عنوان کیفیت حسابرسی توضیح دهد؛ همچنین اندازه موسسه حسابرسی می‌تواند قدرت توضیح دهندگی کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. این تحقیق از نوع تحقیق‌های توصیفی-همبستگی است و از روش پانل جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق، اطلاعات حسابداری ۹۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۱ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و دو متغیر دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی، رابطه معنی‌داری وجود دارد؛ اما اندازه موسسه حسابرسی، رابطه بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرس را افزایش نمی‌دهد.

کلمات کلیدی: کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، اندازه مؤسسات حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری.

*۱- دانش آموخته کارشناسی ارشد گروه حسابداری، واحد مرودشت، دانشگاه آزاد اسلامی، مرودشت، ایران.
pezeshkian1362@yahoo.com

*۲- استاد مدعو گروه حسابداری، واحد مرودشت، دانشگاه آزاد اسلامی، مرودشت، ایران. (نویسنده مسئول). Mehdi.
h505@Gmail.com

*۳ استخراج شده از پایان نامه کارشناسی ارشد.

۱- مقدمه

روند تلاش دولت‌ها برای ارتقا سطح رفاه اقتصادی- اجتماعی مردم از جنگ جهانی دوم به بعد شتاب بیشتری یافته است. در این مدت ارگان‌های برنامه‌ریز با استفاده از ابزارها و روش‌های متعدد، بی‌وقفه برای ارتقا کیفی و کمی سطح زندگی در جوامع مختلف تلاش کرده‌اند. یکی از ابزارهایی که مورد توجه قرار گرفته سیستم‌های حسابداری و روش‌های حسابرسی جهت تهیه اطلاعات مالی به موقع و مورد اطمینان برای تصمیم‌گیری در برنامه‌ریزی بوده است. چون داشتن اطلاعات دقیق، قابل اطمینان و تأیید شده یکی از ارکان لازم برای برنامه‌ریزی و توسعه اقتصادی بوده، در این میان حسابرسان با اعتباردهی به گزارش‌های مالی اساس اطمینان به اطلاعات حسابداری را فراهم می‌کنند و کیفیت حسابرسی ابزاری است که حسابرسان جهت اعتباردهی و برنامه‌ریزان اقتصادی و سایر استفاده‌کنندگان جهت اطمینان بیشتر به گزارش‌ها به آن نیاز دارند (رودکی، ۱۳۸۵). اعتبار بخشی به صورت‌های مالی که وظیفه حسابرس است در سایه وجود کیفیت آن میسر می‌شود. وظیفه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی بر عهده حسابرسان مستقل است. ایفای این مسئولیت، که متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است، باید به صورت با کیفیت انجام شود. (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۸۴). کیفیت حسابرسی باعث می‌شود تا حسابرسی به نحو کارایی انجام شود. این موضوع باعث می‌شود تا حسابرسان مبنای بهتری جهت اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی داشته باشند (گاپتا، ۱۹۹۸). از طرف دیگر یکی از راه‌های افزایش رفاه عمومی و بهبود اقتصادی جذب سرمایه‌گذاری خارجی است. سرمایه‌گذاران خارجی نیز خواهان اطلاعات تأیید شده توسط حسابرسان هستند. جهت اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی، حسابرسان همواره باید معیارهای کیفیت حسابرسی را به کارگیرند تا بتوانند وظیفه خود را به خوبی انجام دهند (هیز^۵ و شیلدر^۶، ۱۹۹۹). به عبارت دیگر، جهت بهبود و توسعه اقتصادی، اطلاعات معتبر می‌تواند نقش مهمی ایفا کند. از آنجا که وظیفه یک حسابرس اعتباربخشی به صورت‌های مالی است، این امر مستلزم کیفیت حسابرسی است (لین^۷ و چان^۸، ۲۰۰۰). از جمله معیارهای شناخته شده در ارزیابی کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی است که موضوع مورد مطالعه در این پژوهش قرار می‌گیرد. بدین منظور، در این فصل کلیات تحقیق آورده شده است. در ابتدا به بیان تشریح موضوع پرداخته و مساله تحقیق گفته می‌شود. سپس ضمن بیان اهمیت و ضرورت و اهداف این پژوهش، پرسش‌ها و فرضیه‌های پژوهش تشریح می‌شود. پس از آن، روش انجام تحقیق و روش تجزیه و تحلیل و جمع‌آوری داده‌ها و همچنین، جامعه آماری، قلمرو زمانی و حجم نمونه تحقیق بیان می‌شود.

۲- بیان مساله

به دنبال رسوایی‌های مالی شرکتی (از جمله انرون^۹ و وردکام^{۱۰}) و بحران‌های مالی طی دو دهه اخیر انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است (لنوکس^{۱۱}،

۲۰۰۵). در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند. در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، مقررات‌گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دادند. برای مثال، قانون ساربینز-آکسلی^۱ (۲۰۰۲) در آمریکا وضع شد تا به بی‌نظمی‌های گزارشگری مالی سر و سامان دهد و تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاست‌گذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارآمد به عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تمرکز نمودند و تلاش‌هایی را برای شناسایی محرک‌های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند. برای مثال، در سال ۲۰۰۷، کمیته مشورتی حرفه حسابرسی در آمریکا به منظور مشورت‌دهی به خزانه‌داری این کشور در خصوص حرفه حسابرسی تأسیس شد. شورای گزارشگری مالی انگلستان در سال ۲۰۰۸ گزارشی را تحت عنوان «چارچوب کیفیت حسابرسی» منتشر کرد. خزانه‌داری استرالیا گزارش «کیفیت حسابرسی در استرالیا- یک مرور راهبردی» را در سال ۲۰۱۰ منتشر نمود (کیلگور^۲، ۲۰۱۱).

این تحولات حکایت از نارضایتی از کیفیت حسابرسی و نقش حسابرسان و حسابرسی دارد. به عنوان مثال، کمیسیون بورس اوراق بهادار در سال ۲۰۰۰ و همچنین هیات تدوین استانداردهای مستقل در سال ۱۹۹۹ اظهار داشته‌اند، زمانیکه اعضای هیات مدیره قبلاً در شرکت‌های حسابرسی شرکتشان کار کرده باشند، کیفیت حسابرسی تضعیف می‌شود. سیاست‌مداران اظهار می‌کنند که دولت‌ها باید تلاش کنند تا به یک حسابرسی با درجه کیفیت بالا و با بهای تمام شده منطقی دست یابند (لاونزون^۳ و همکاران، ۲۰۰۷).

اما سؤالی که مطرح می‌شود این است که مقررات‌گذاران، دانشگاهیان و حرفه حسابرسی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی و ارتقای آن باید به چه معیارهایی از کیفیت توجه داشته باشد؟ اساساً، کیفیت حسابرسی یعنی چه و محرک‌های کیفیت حسابرسی کدامند؟ آیا صفر و یکی عمل کردن در زمینه کیفیت حسابرسی خوب است؟ در این تحقیق برآنیم تا به سوال‌های مذکور پاسخ داده شود.

اهمیت و ضرورت تحقیق

اهمیت و ضرورت تحقیق فوق را از چندین جنبه می‌توان بررسی نمود:
اول اینکه، رشد روز افزون و نیازهای فزاینده افراد جامعه توأم با رشد فعالیت‌های اقتصادی، سبب شده است، تا فرآیند حسابرسی نیز همگام با این تغییرات، دستخوش تحولات عظیمی شود. تقاضا برای حسابرسی از نقش نظارتی حسابرس در روابط بین مالک و مدیر^۴ شکل می‌گیرد. براساس نظریه مباشرت (نمایندگی^۵) روابط بین افراد (حقیقی یا حقوقی) متشکل از مجموعه قراردادهاست که در آن طرفین ملزم به رعایت مفاد قرارداد می‌باشند. با دو فرض بدیهی، عدم هم‌سوئی منافع بین طرفین قرارداد (مالک و مدیر) و منطق اقتصادی هر یک از طرفین قرارداد، انتظار می‌رود که

4*- Principal- Agent Relationship

5*- Agency Theory

مدیر در راستای بهینه کردن منافع خود مبادرت به اقداماتی کند که تضییع حق مالک را در برداشته باشد. برای اجتناب یا حداقل کردن چنین تضادی، مالک می‌تواند به سیستم نظارتی متوسل شود. حسابرسی صورت‌های مالی یک ساز و کار نظارتی کاهش اطلاعات نامتقارن^{۶*} است. حسابرسی صورت‌های مالی از منافع مالکان و سهامداران با فراهم کردن اطمینان معقول در این مورد حمایت می‌کند که صورت‌های مالی عاری از تحریفات با اهمیت است یا خیر. مشکل استفاده کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی، فقدان مشاهده پذیری روش‌های حسابرسی انجام شده در تهیه گزارش حسابرسی است. در نتیجه، ضروری است تا از متغیرهای دیگری بعنوان بدیل کیفیت حسابرسی استفاده شود که مهمترین این متغیرها، دوره تصدی حسابرسان و اندازه موسسه حسابرسی است. دوم، با توجه به این‌که شرکت‌های خصوصی، بخشی از اقتصاد ایران را تشکیل می‌دهند و با توجه به این‌که روند خصوصی‌سازی با اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی شتاب بیشتری گرفته است، لزوم حسابرسی باکیفیت صورت‌های مالی این شرکت‌ها برای پذیرش سهام آن‌ها در بورس اوراق بهادار تهران ضروری به نظر می‌رسد. از این رو، بررسی معیارهای کیفیت حسابرسی دارای اهمیت می‌باشد. در نهایت، ضرورت این تحقیق را می‌توان از دیدگاه مفید بودن آن برای گروه‌های استفاده کننده از نتایج این تحقیق؛ نیز مورد بررسی قرار داد. در این تحقیق انتظار می‌رود که، دوره تصدی حسابرسان و اندازه موسسه حسابرسی دو متغیر و شاخص مهم در ارزیابی کیفیت حسابرسی باشند. بنابراین انتظار می‌رود تا نتایج این تحقیق از نقطه نظر کاربردی، مجامع شرکت‌ها را در انتخاب حسابرسان یاری نماید و همچنین به جامعه دانشگاهی برای پژوهش‌های آتی و سازمان بورس جهت تدوین مقررات مربوط کمک کند. بدین منظور ضروریست تا چنین تحقیقی صورت گیرد.

□ وجه تمایزهای پژوهش حاضر با پژوهش‌های قبلی

بکار بردن توأم تصدی حسابرسان و اندازه موسسه حسابرسی به عنوان متغیرهای مستقل و تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی.

اغلب پژوهش‌های گذشته در دوره‌های نه‌ایتا» ۴ الی ۵ ساله صورت گرفته در صورتی که در تحقیق حاضر در راستای تحصیل نتایج نزدیک به واقع، اقدام به در نظر گرفتن یک دوره ۱۱ ساله شده است.

در تحقیق حاضر برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از تجزیه و تحلیل پانلی استفاده می‌شود. مهمترین مزیت استفاده از داده‌های پانل را، کنترل نمودن ویژگی‌های ناهمگن و در نظر گرفتن تک تک افراد، شرکت‌ها، ایالات و کشورها بیان می‌کنند. در حالی که در مطالعات مقطعی و سری زمانی این ناهمگنی کنترل نمی‌گردد و با تخمین مدل با استفاده از این روش‌ها احتمال اریب بودن نتایج زیاد می‌باشد.

6*- Asymmetry Information

□ ۳-۲- مبانی نظری

۳-۱- کیفیت حسابداری

از آنجا که کیفیت حسابداری دارای ابعاد متفاوت می‌باشد و بطور ذاتی مشاهده پذیر نیست، مشخصه حسابداری خاصی وجود ندارد که به عنوان شاخص اندازه‌گیری آن در نظر گرفته شود. تلقی عموم این است که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حسابداری موجب وقوع رسوایی‌های ذکر شده است. در پی این وقایع، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابداری را بهبود بخشند (لی^{۱۵}، ۲۰۰۷). به عنوان مثال بخش ۲۰۳ قانون ساربینز- آکسلی، موسسات حسابداری را ملزم می‌کند، شرکا و مدیران خود را بعد از هر ۵ سال متوالی کار حسابداری روی یک صاحبکار واحد تغییر دهند. در مقابل، مخالفان تغییر اجباری حسابرسان عقیده دیگری دارند. به اعتقاد آنها عوامل دیگری وجود دارند که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می‌کنند. به عنوان مثال تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می‌گیرند و یا ترس از احتمال طرح دعوی حقوقی علیه آنها مکانیزم‌هایی هستند که مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شود. آنها معتقدند حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار بدست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب تواناییشان در مورد مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین رابطه طولانی مدت حسابرسان و صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابداری را بهبود بخشد (چن^{۱۶} و همکاران، ۲۰۰۴). به اعتقاد آنها تغییر حسابرسان^{۱۷} باعث خواهد شد، اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکالپذیری صورتهای مالی کاهش یافته و از اینرو اعتبار حسابداری کاهش یابد. از طرف دیگر هزینه‌های حسابداری، چه برای حسابرسان و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت (سینیت^{۱۸}، ۲۰۰۴). از آنجایی که کیفیت حسابداری یک ساختار پنهان چند بعدی دارد، اندازه‌گیری آن اساساً مشکل است. بنابراین تعریف جامعی از کیفیت حسابداری که دربرگیرنده همه انواع حسابداری باشد وجود ندارد.

دی آنجلو^{۱۹} تعریف نسبتاً جامعی از کیفیت حسابداری دارد که می‌تواند علاوه بر حسابداری صورتهای مالی^{۲۰}، حسابداری رعایت^{۲۱} و عملیاتی^{۲۲} را نیز در بر گیرد. وی کیفیت حسابداری را «احتمال کشف تخلف در سیستم حسابداری صاحبکار توسط حسابرسان تعریف می‌کند» (ریش^{۲۳}، ۲۰۰۰).

۳-۲- تصدی حسابرسان

پدیده تصدی حسابرسان باعث مطرح شدن استدلال‌های از سوی مخالفان و موافقان این پدیده گردید. موافقان تصدی کمتر حسابرسان، تأکیدشان بر جنبه استقلال حسابرسان و نگاهی تازه به حسابداری است که ادعا می‌کنند در رابطه‌های طولانی مدت حسابداری - صاحبکار خدشه‌دار می‌شوند. از سوی دیگر مخالفان تغییر حسابرسان بر ضعف اطلاعاتی حسابرسان در مدت کوتاه تصدی حسابداری تأکید کرده و معتقدند چرخش اجباری باعث به وجود آمدن ضعف اطلاعاتی حسابرسان و در نتیجه، باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرسان و صاحبکار و کاهش کیفیت حسابداری

می‌شود (سجادی و دلفی، ۱۳۹۰). نتایج تحقیقات از نمونه‌گیری‌های به عمل آمده نشان می‌دهد که، سی درصد از شرکت‌هایی که دارای دعاوی حقوقی هستند دوره تصدی حسابرسان آن‌ها ۳ سال یا کمتر بوده است.

عدم آشنایی حسابرسان با صاحبکار ممکن است هشدارهایی برای حسابرسان به وجود آورد که این هشدارها باعث می‌شوند تا حسابرسان در کار خود از ریسک بالقوه حسابرسان اجتناب کنند بنابراین آن‌ها ممکن است برخی مبادلات را محافظه‌کارانه‌تر گزارش کنند یا آزمون‌ها را افزایش دهند. در مقابل تصدی بیشتر موجب افزایش آشنایی شده و استقلال حسابرسان را کاهش می‌دهد. به علاوه اعتماد بیش از حد حسابرسان به مدیریت پس از کار کردن طولانی مدت، آن‌ها را نیمه آگاه می‌کند (مور و لوونستین^{۷*}، ۲۰۰۴).

از سوی دیگر، با کاهش دوره تصدی حسابرسان احتمال گزارش مقدار ارقام تعهدی اختیاری زیاد، افزایش خواهد یافت. همچنین بازار به اعلام سود اینگونه شرکت‌ها واکنش کمتری نشان می‌دهد چرا که اعتماد کمتری به کیفیت سود این شرکت‌ها دارد. از این رو، با افزایش دوره تصدی حسابرسان پراکندگی در توزیع ارقام تعهدی کاهش می‌یابد و در نتیجه منجر به بهبود در کیفیت حسابرسان می‌شود (مایرز و همکارانش، ۲۰۰۳). از این رو، دوره تصدی حسابرسان یکی از شاخص‌های کمی اثرگذار بر کیفیت حسابرسان می‌باشد که در تحقیقات متعدد برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسان (به صورت یک متغیر مجازی) استفاده شده است. بدین منظور، اگر دوره تصدی حسابرسان ۴ سال و یا بیشتر باشد از متغیر مصنوعی ۱ و در غیر این صورت از متغیر مصنوعی ۰ استفاده می‌شود (به عنوان مثال، مجتهد زاده و آقایی، ۱۳۸۳؛ نمازی و همکاران، ۱۳۹۰؛ مایرز و همکارانش، ۲۰۰۳).

۳-۳- اندازه موسسه حسابرسان

کیفیت کار موسسات حسابرسان کننده از یکدیگر متفاوت می‌باشد و به طور مستقیم و با مشاهده موسسات نمی‌توان تشخیص داد که کدام موسسه از کیفیت کاری بالاتری برخوردار است. بنابراین محققان از جانشین‌هایی برای تمایز میان موسسات حسابرسان با کیفیت بالا از موسسات حسابرسان با کیفیت پایین استفاده می‌نمایند. اندازه موسسات حسابرسان کننده، قدمت و نام تجاری موسسات نمونه‌ای از معیارهای متمایزکننده کیفیت موسسات حسابرسان می‌باشد یعنی موسسات بزرگتر و همچنین موسساتی که دارای نام تجاری مشهورتری نسبت به موسسات دیگر هستند دارای کیفیت کاری بالاتری هستند (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

در خصوص اندازه در پژوهش‌های مختلف مؤسسات به ۲ دسته مؤسسات ۸ بزرگ و ۵ بزرگ و مؤسساتی که در زمره ۵ یا ۸ بزرگ نیستند، تقسیم بندی شدند و مشخص شد، مؤسسات حسابرسان بزرگتر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به مؤسسات کوچک تر ارائه می‌دهند. اما مواردی هم یافت شد که مؤسسات حسابرسان کوچک تر مشاوره بهتری را به صاحبکاران خود ارائه داده‌اند. (میشایل^{۸*}

7*- Moore and Loewenstein

8*- Mishael

و همکاران، ۲۰۰۷).

□ ۴- پیشینه تحقیق

۴-۱- داخلی

پیری و همکاران (۱۳۹۲)، به بررسی ارتباط بین اندازه موسسه حسابرسی و تعداد صاحبکاران موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد اندازه موسسه حسابرسی رابطه منفی معناداری با کیفیت حسابرسی دارد. این رابطه منفی نشان می دهد که موسسات حسابرسی بزرگ و دارای تعداد صاحبکار بالا، در مقابل موسسات حسابرسی کوچک و دارای تعداد صاحبکار کم از کیفیت حسابرسی پایین تری برخوردارند.

احمد پور و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی و تبیین تاثیر اندازه دستگاه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. در این تحقیق، درصد تحریفات کشف شده به عنوان مبنای کیفیت حسابرسی انتخاب شد. در خصوص اندازه دستگاه حسابرسی هم دستگاه های حسابرسی در دو دسته بزرگ و غیر بزرگ طبقه بندی شدند. در این تحقیق، سازمان حسابرسی به علت پرسنل بیشتر و قدمت زیاد به عنوان حسابرسی بزرگ تعیین شد و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی به عنوان حسابرسی غیر بزرگ انتخاب شدند. فرضیه اصلی آن است که بین اندازه دستگاه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. نتایج نهایی تحقیق نشان می دهد که تفاوت معنی داری بین کیفیت حسابرسی در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی وجود ندارد.

کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۱)، رابطه بین دوره تصدی حسابرسان و اقلام تعهدی اختیاری را بررسی کردند. جامعه آماری پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بوده، که بر اساس شرایط در نظر گرفته شده برای انتخاب نمونه، ۲۶۰ سال-شرکت طی دوره ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ انتخاب گردید. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می دهد که بین اقلام تعهدی اختیاری و دوره تصدی حسابرسان در کلیه شرکت های مورد مطالعه رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد.

حدادی و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی رابطه بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی پرداختند. جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. با استفاده از روش نمونه گیری حذفی، ۷۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۸ انتخاب شد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. همچنین بین مدیریت سود و دوره تصدی گری حسابرسان (دوره تداوم حسابرسان)، و بین مدیریت سود و تجربه حسابرسان نیز رابطه معنی داری وجود دارد.

رحیمیان و همکاران (۱۳۹۰)، به بررسی نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ پرداختند. نتایج این تحقیق

نشان داد که شرکت های دارای سطوح بالاتر مالکیت نهادی از کیفیت حسابرسان بالاتری برخوردار می باشند این در حالی است که تمرکز مالکیت نهادی موجب کاهش در کیفیت حسابرسان می گردد. ثقفی و معتمدی فاضل (۱۳۹۰)، رابطه میان کیفیت حسابرسان و کارایی سرمایه گذاری در شرکت های با امکانات سرمایه گذاری بالا را بررسی کردند. نتایج حاصل از این بررسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۸ نشان داد چنانچه شرکت های با امکانات سرمایه گذاری زیاد از حسابرسان با کیفیت بالاتر استفاده کنند، سطح بالاتری از کیفیت سرمایه گذاری را تجربه خواهند کرد. این در حالی است که بر خلاف انتظار، کیفیت حسابرسان بالاتر تأثیری بر کاهش دستکاری در اقلام تعهدی اختیاری ندارد.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹)، رابطه اندازه موسسه حسابرسان و کیفیت حسابرسان را بررسی کردند. بدین منظور موسسات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی را در زمره موسسات حسابرسان کوچک و سازمان حسابرسان به عنوان موسسه حسابرسان بزرگ در نظر گرفته شد. نتایج تحقیق نشان دهنده وجود رابطه معنادار و منفی میان کیفیت حسابرسان و اندازه حسابرسان است.

۴-۲- خارجی

الشافی^۹ و نیادروح (۲۰۱۴) به بررسی این موضوع پرداخته اند که آیا اقلام تعهدی اختیاری می تواند معیار متناسبی برای کیفیت حسابرسان باشد؟ نتایج این تحقیق نشان می دهد که اگرچه اقلام تعهدی اختیاری با معیارهای تجدید ارائه صورت های مالی، اندازه موسسه حسابرسان و کنترل داخلی ارتباط معناداری دارد اما با معیارهای تداوم فعالیت و تخصص حسابرسان در صنعت خاص فاقد رابطه معنادار می باشد. در ترکیب این معیارها نیز نتایج بیانگر این است که اقلام تعهدی اختیاری لزوماً معیار مناسبی برای کیفیت حسابرسان نیست.

عبدالخالق^{۱۰} و همکاران (۲۰۱۰)، با بررسی تعیین اینکه آیا دو متغیر اندازه موسسه حسابرسان و دوره تصدی حسابرسان می تواند متغیرهای مناسبی برای کیفیت حسابرسان باشد، به این نتیجه رسیدند که اگرچه دوره تصدی حسابرسان متغیر مناسبی جهت کیفیت حسابرسان است، اما اندازه موسسه حسابرسان تأثیر قابل ملاحظه ای در تعیین کیفیت حسابرسان ندارد.

لی (۲۰۱۰)، با انجام تحقیقی در رابطه با دوره تصدی حسابرسان و ارتباط آن با گزارشگری محافظه کارانه به این نتیجه رسید که در شرکت های بزرگ و شرکت هایی که از سوی حسابرسان کنترل و مراقبت می شوند این ارتباط مثبت است اما در مورد شرکت های کوچک و شرکت هایی که از سوی حسابرسان مراقبت شدید نمی شوند این ارتباط منفی است.

دیویس^{۱۱} و همکاران (۲۰۰۹)، در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که شرکت هایی که دارای ارتباط

9*- Elshafie and Nyadroh

10*- Abedalqader

11* - Davis

طولانی با حسابرِس هستند، به احتمال زیاد برای رسیدن به سودهای پیش بینی شده، بیشتر از اقلام تعهدی اختیاری استفاده می‌کنند.

فردیناند^{۱۲*} (۲۰۰۹)، در پژوهشی با عنوان تأثیر دوره تصدی حسابرِس و تخصص در صنعت حسابرِس بر روی کیفیت سود به این نتیجه رسیدند که هرگاه تخصص در صنعت حسابرِس پایین باشد، در آن صورت رابطه بین دوره تصدی حسابرِس طولانی‌تر و کیفیت بالاتر سود، قوی‌تر خواهد بود و برعکس.

سوال‌های اصلی تحقیق

با توجه به توضیحات پیش‌گفته در بیان مساله، پرسش‌های اصلی تحقیق به صورت زیر است:
 آیا بین کیفیت حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس رابطه معنی‌داری وجود دارد؟
 آیا بین کیفیت حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس رابطه معنی‌داری وجود دارد؟
 آیا اندازه موسسه حسابرِس، رابطه بین کیفیت حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس را افزایش می‌دهد؟

□ ۵- فرضیه‌های تحقیق

بیان مساله به صورت کلی، پژوهش را هدایت می‌کند؛ ولی تمام اطلاعات مربوط و موردنیاز را در بر نمی‌گیرد. ازسوی دیگر، اگر کلیه اطلاعات پژوهش را در مساله مطرح کنیم، مساله پر حجم می‌شود؛ به‌گونه‌ای که تدبیر و هدایت آن میسر نخواهد شد. بنابراین، مساله هرگز به صورت علمی حل نخواهد شد، مگر این‌که به فرضیه یا فرضیه‌هایی تبدیل شود. از اینرو، می‌توان ادعا کرد که فرضیه یک ابزار نیرومند و با اهمیت در پژوهش علمی است که محقق به کمک آن به جستجوی تبیین موردنظر می‌پردازد (دلاور، ۱۳۸۷). در این تحقیق نیز با در نظر گرفتن سوالات اصلی تحقیق که بر پایه مطالعات انجام شده و یافته‌های مطالعات قبلی تدوین شده؛ اقدام لازم برای تدوین فرضیه پژوهشی به عمل آمده است.

همانطور که گفته شد در این تحقیق به دنبال ارتباط بین دوره تصدی حسابرِس و کیفیت حسابرِس و همچنین تأثیر اندازه موسسه حسابرِس بر این رابطه می‌باشیم. با توجه به این مساله در این تحقیق سه فرضیه زیر مورد آزمون قرار می‌گیرد:

فرضیه اول:

بین کیفیت حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس رابطه معنی‌داری وجود دارد

فرضیه دوم:

بین کیفیت حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس رابطه معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه سوم:

اندازه موسسه حسابرسی، رابطه بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرسان را افزایش می‌دهد.

□ ۶- روش انجام تحقیق و روش تجزیه و تحلیل و جمع‌آوری داده‌ها

این تحقیق از نظر روش تحقیق، در زمره تحقیقات توصیفی جای می‌گیرد؛ مطالعات توصیفی به توصیف و تفسیر شرایط و روابط موجود می‌پردازد. به طور جزئی‌تر، تحقیق حاضر از نوع تحقیقات توصیفی - همبستگی می‌باشد؛ در پژوهش‌های همبستگی، تلاش محقق بر کشف یا تعیین رابطه بین یک یا چند متغیر تمرکز دارد. در واقع، هدف این روش، مطالعه حدود تغییرات یک یا چند متغیر با حدود تغییرات یک یا چند متغیر دیگر است (دلاور، ۱۳۸۷). هدف نهایی تحقیق حاضر نیز، مطالعه همبستگی و ارتباط میان دوره تصدی حسابرسان و کیفیت حسابرسی و همچنین تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر این رابطه می‌باشد؛ که قرار است در قالب تعریف متغیرهای مربوط صورت گیرد.

اهم آزمون‌های آماری این تحقیق، آزمون‌های Z ، t تست، F می‌باشد؛ تا معنی‌داری مدل‌های تحقیق و مفروضات رگرسیون، شامل استقلال و نرمال بودن خطاها، نرمال بودن متغیر وابسته و هم خطی، مورد بررسی قرار گیرد. برپایه تعاریف متغیرهای تحقیق و نحوه اندازه‌گیری آنها، داده‌های مورد نیاز پژوهش حاضر شامل برخی اقلام حسابداری استخراج شده از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها می‌باشد. بر این اساس، در نظر است تا داده‌های مورد نیاز تحقیق از منابع اطلاعاتی، داده‌ها، اسناد و مدارک شرکت‌های پذیرفته شده در بورس؛ از طریق مراجعه به کتابخانه وسایت شرکت بورس اوراق بهادار تهران و همچنین با استفاده از نرم‌افزار «آمارجامع» شرکت تدبیر پرداز، گردآوری شود. داده‌های جمع‌آوری شده، ابتدا در قالب بانک اطلاعات ذخیره شده و سپس با انتقال این داده‌ها به نرم افزار $SPSS$ و $EViews$ (هرچند نرم‌افزار ساده‌ای است، اما جهت تهیه بعضی از آمارها از قبیل میانگین و ... مفید است) زمینه تجزیه و تحلیل این داده‌ها و نتایج حاصل از آنها فراهم می‌شود.

جامعه آماری، قلمرو زمانی و حجم نمونه تحقیق:

با توجه به اقدامات انجام شده و دستاوردهای سازمان بورس اوراق بهادار در دهه اخیر که دامنه‌ای فراگیر از جمله بهبود وضعیت اطلاع‌رسانی به عموم سرمایه‌گذاران و ارتقای سطح شفافیت بازار را در بر می‌گیرد و همچنین فقدان هر گونه منبع اطلاعاتی قابل اطمینان در زمینه دسترسی به اطلاعات مالی شرکت‌های غیر بورسی؛ جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری پژوهش حاضر انتخاب می‌شود.

از طرفی دیگر، با توجه به لزوم استفاده از اطلاعات مالی مبتنی بر استانداردهای حسابداری واحد تجاری و زمان انجام پژوهش حاضر؛ دوره زمانی تحقیق حاضر یک دوره یازده ساله، از ابتدای سال ۱۳۸۱ تا پایان سال ۱۳۹۱، در نظر گرفته شده است.

در این تحقیق نمونه‌گیری صورت نمی‌گیرد و تنها جامعه آماری تحقیق یعنی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بر اساس معیارهایی محدود می‌شود.

متغیرهای تحقیق و تعریف برخی از مفاهیم کلیدی

سه متغیر کلیدی در این تحقیق، کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرسان و اندازه موسسه حسابرسی می‌باشند. بر این اساس به بررسی مفهوم هر یک از این متغیرها پرداخته می‌شود. بدین منظور در این تحقیق، کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و دوره تصدی حسابرسان و اندازه موسسه حسابرسی به عنوان متغیر مستقل به همراه چندین متغیر کنترل به منظور تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین دوره تصدی حسابرسان و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

برخی از واژه‌ها و اصطلاحاتی که به طور رایج در این تحقیق مورد استفاده قرار می‌گیرند (که بیشتر در ارتباط با متغیرهای تحقیق هستند)، به صورت زیر تعریف می‌شوند. تعریف اصطلاحات از یک سو موجب جهت‌دهی بحث و از سوی دیگر موجب پیشگیری برداشت‌های متفاوت خوانندگان از اصطلاحات کاربردی می‌شود.

کیفیت حسابرسی:

یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: «ارزیابی (استنباط) بازار» از احتمال این که حسابرسان (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرسان موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرسان، و احتمال این که حسابرسان موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرسان بستگی دارد. اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی به دلیل عینی نبودن بسیار پیچیده می‌باشد.

دوره تصدی حسابرسان:

بر طبق تحقیق سیناسون^{۲۴}، جونز^{۲۵} و شلتون^{۲۶} (۲۰۰۱) دوره تصدی، مدت زمان رابطه حسابرسان با مشتری است. مدت زمان دوره تصدی حسابرسان ممکن است بر استقلال حسابرسان در واقع یا به ظاهر تاثیر بگذارد. کمیته اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا به این مساله اشاره کرده است که حسابرسی که فاقد مبنای قوی تجربه در مورد نوع تجارت، عملیات و سیستم‌های شرکت‌های تحت حسابرسی باشد احتمال بروز مشکلات بطور بالقوه افزایش می‌یابد. دوره تصدی به مدت زمان دوره‌هایی اشاره دارد که حسابرسان اقدام به بررسی واحد تجاری می‌کند در حالیکه بر طبق نظر ویدی^{۲۷} (۲۰۰۹) دوره تصدی، مدت زمان رابطه همکاری حسابرسان با مشتری می‌باشد (یونیارتی^{۲۸}، ۲۰۱۲). حسابرسی که مدت زمان بیشتری با صاحبکار خود قرارداد داشته باشد (مدت زمان تصدی طولانی‌تر)، باعث خواهد شد که شناخت بیشتری نسبت به صاحبکار پیدا کرده و تخصص او در صنعت خاص افزایش یافته که در نهایت منجر به افزایش کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده خواهد

شد (مایرز و همکاران، ۲۰۰۳). در صورتی که در طی دوره پژوهش ۷ ساله، حسابرس بیش از ۴ سال، حسابرس شرکت صاحبکار بوده باشد، مقدار متغیر مجازی دوره تصدی حسابرس برابر با یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته می‌شود.

اندازه موسسه حسابداری:

یکی از متداول ترین معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابداری اندازه موسسه حسابداری است. در یکی از مشهورترین پژوهش‌هایی که در این زمینه صورت گرفته است، دی آنجلو (۱۹۸۱) به این نتیجه رسید که میان کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری رابطه مثبت وجود دارد. در ایران، سازمان حسابداری به عنوان یک موسسه حسابداری دولتی به ارائه خدمات حرفه‌ای حسابداری می‌پردازد و به نسبت سایر موسسات حسابداری، از حجم صاحبکاران بالاتری برخوردار است. به علاوه به واسطه ساختار دولتی و انتخاب قهری، این سازمان در پذیرش کار و تعیین حق الزحمه خدمات حرفه‌ای از حاشیه امنیتی برخوردار است که توانسته در عرصه رقابت با سایر موسسات غیر دولتی جایگاه ویژه‌ای را به خود اختصاص دهد.

بنابراین انتظار می‌رود این سازمان، همانند چهار موسسه بزرگ حسابداری دنیا که در بسیاری از تحقیقات به عنوان موسسات ارائه دهنده خدمات باکیفیت تر تلقی می‌شوند، خدمات باکیفیت‌تری ارائه دهند. در این پژوهش، سازمان حسابداری به عنوان مؤسسه بزرگ و دارای اعتبار و شهرت بالا (درجه ۱) و در مقابل سایر مؤسسات حسابداری (مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی) که اندازه آنها نسبت به سازمان حسابداری کوچکتر است، به عنوان مؤسسات دارای اعتبار و شهرت پایین (درجه ۲) در نظر گرفته شده است. در صورتیکه حسابرس شرکت صاحبکار در طی دوره پژوهش، سازمان حسابداری بوده است، مقدار متغیر مجازی اندازه حسابداری برابر با یک و در غیر اینصورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته شد.

اقلام تعهدی: تعدیل‌های موقتی هستند که جریان‌های نقدی را طی دوره‌های زمانی انتقال می‌دهند. نفع عمده این انتقال آن است که ارقام تعدیل شده، تصویر درست‌تری از عملکرد اقتصادی شرکت ارائه می‌دهند.

اقلام تعهدی اختیاری: آن بخش از اقلام تعهدی که قابلیت دستکاری و اعمال مدیریت سود توسط مدیران را دارا می‌باشند و از طریق زیر به دست می‌آید: جمع کل اقلام تعهدی منهای اقلام تعهدی غیر اختیاری حاصل خواهد شد. (عرب مازار یزدی، ۱۳۷۴ و دچو، سلوان و سویینی، ۱۹۹۶).

□ ۷-مدل و متغیرهای تحقیق

با توجه به فرضیه‌های مطرح شده، می‌بایست برای آزمون هر فرضیه، مدلی مطرح گردد. مدل اصلی آزمون فرضیه‌ها در این تحقیق به صورت زیر است:
مدل اصلی:

$$DA_{i,t} = \alpha + \beta_1 TENURE_{i,t} + \beta_2 BIG_{i,t} + r_1 K_{i,t} + \dots + r_n K_{nit} + \varepsilon_{i,t}$$

این مدل برگرفته شده از مدل چی و هانگ^{۲۹} (۲۰۰۵) می‌باشد. در این مدل، DA (سطح اقلام تعهدی اختیاری) به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده و شاخصی برای کیفیت حسابداری است. TENURE (دوره تصدی حسابرسان) و BIG (اندازه موسسه حسابداری) نیز به عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده‌اند. همچنین، $r_1 K_{i,t} + \dots + r_n K_{nit}$ بیانگر کنترل‌های خاص مربوط به زمان و شرکت است. پژوهشگران متعددی از این مدل در تحقیقات خود استفاده کرده‌اند. (به عنوان مثال، چن و همکاران، ۲۰۰۸؛ اسکلمن و کنچل، ۲۰۱۰^{۳۰}؛ کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۱).
با توجه به مطالب بالا مدل این پژوهش بدون متغیرهای کنترلی به صورت زیر است:

مدل (۱)

$$DA_{i,t} = \alpha + \beta_1 TENURE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۲)

$$DA_{i,t} = \alpha + \beta_1 BIG_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۳)

$$DA_{i,t} = \alpha + \beta_1 TENURE_{i,t} + \beta_2 BIG_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

و مدل توسعه یافته آن به صورت زیر است:

مدل (۴)

$$DA_{i,t} = \alpha + \beta_1 TENURE_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 OCF / A_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۵)

$$DA_{i,t} = \alpha + \beta_1 BIG_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 OCF / A_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۶)

$$DA_{i,t} = \alpha + \beta_1 TENURE_{i,t} + \beta_2 BIG_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 OCF / A_{i,t-1}$$

قبل از اینکه متغیرهای این مدل تعریف شوند، باید دانست که متغیر یک مفهوم است که بیش از دو یا چند ارزش یا عدد به آن اختصاص داده می‌شود. به عبارت دیگر، متغیر به ویژگی‌هایی گفته می‌شود که می‌توان آنها را مشاهده یا اندازه‌گیری کرد و دو یا چند ارزش یا عدد را جایگزین آنها نمود. عدد یا ارزش نسبت داده شده به متغیر، نشان‌دهنده تغییر از یک فرد به فرد دیگر یا از یک حالت به حالت دیگر است (دلاور، ۱۳۸۴). متغیرهای مطرح در مدل این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها، به سه گروه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترل تقسیم می‌شوند:

متغیر وابسته

متغیر وابسته در این تحقیق، کیفیت حسابداری است. شاخص مورد نظر برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری، سطح ارقام تعهدی اختیاری (DA) می‌باشد. مطالعات متعددی در خصوص این شاخص، صورت گرفته است. نتایج این مطالعات نشان می‌دهد که اندازه و بزرگی سطح ارقام تعهدی اختیاری، نشانه‌ای از موفقیت مدیران در مدیریت سود (افزایش یا کاهش) طی یک سال خاص است و دوره تصدی حسابداری و اندازه موسسه حسابداری از عوامل موثر بر ارقام تعهدی اختیاری شرکت‌ها می‌باشد (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ مایرز و همکارانش، ۲۰۰۳؛ ترنر، ۲۰۰۸؛ دی زورت، ۱۹۹۷) به منظور ارزیابی ارقام تعهدی اختیاری از مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است (ارائه شده توسط دچو، سلوان و سویینی، ۱۹۹۵). زیرا بر اساس مطالعات برخی از پژوهشگران، مدل تعدیل شده جونز قدرتمندترین روش را برای پیش‌بینی مدیریت سود و در این تحقیق کیفیت حسابداری فراهم می‌نماید (دچو، سلوان و سویینی، ۱۹۹۶) جونز تفاوت سود و وجوه نقد حاصل از عملیات را به عنوان ارقام تعهدی شناسایی کرده است.

$$TA = E - CFO$$

که:

TA = جمع کل ارقام تعهدی شرکت i در سال t .

E = سود خالص قبل از ارقام غیر مترقبه شرکت i در سال t .

CFO = وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی شرکت i در سال t .

به منظور محاسبه ارقام تعهدی اختیاری ابتدا باید ارقام تعهدی غیر اختیاری از طریق فرمول زیر محاسبه شود:

$$NDA_{it} = a_1(1/A_{it-1}) + a_2 [(-\Delta REC_i) / A_{it-1}] + a_3 (PPE_{it} / A_{it-1})$$

که:

NDA ارقام تعهدی غیر اختیاری در سال t برای شرکت i

A جمع دارایی‌ها در سال t برای شرکت i

ΔREV تغییرات درآمد فروش طی سال t برای شرکت i

ΔREC تغییرات حساب‌ها و اسناد دریافتی طی سال‌های $t-1$ تا t برای شرکت i

PPE میزان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت I در سال t

در صورتی که اقلام تعهدی غیر اختیاری از جمع کل اقلام تعهدی کسر گردد، اقلام تعهدی اختیاری حاصل خواهد شد. بنابراین اقلام تعهدی اختیاری با استفاده از مدل تعدیل شده جونز، به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$DA = TA - NDA$$

متغیر مستقل

متغیرهای مستقل در این پژوهش دوره تصدی حسابرسان (TENURE) و اندازه موسسه حسابداری (BIG) می‌باشند. مطالعات متعددی از این دو متغیر برای توضیح میزان کیفیت حسابداری استفاده کرده‌اند (به عنوان مثال، دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ مایرز و همکارانش، ۲۰۰۳؛ ترنر، ۲۰۰۸؛ دی زورت، ۱۹۹۷؛ چن و همکاران، ۲۰۰۸؛ اسکلمن و کنچل، ۲۰۱۰؛ حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹؛ کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۱) یکی از دلایل دوره تصدی حسابرسان به عنوان متغیر توضیح دهنده کیفیت حسابداری این است که، هر چه دوره تصدی حسابرسان بیشتر باشد، شناخت او از صاحبکار و تخصص او در آن صنعت خاص بالاتر رفته و موجب افزایش کیفیت حسابداری خواهد شد (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). در این تحقیق، اگر دوره تصدی حسابداری ۴ سال و یا بیشتر باشد از متغیر مصنوعی ۱ و در غیر این صورت از متغیر مصنوعی ۰ استفاده می‌شود.

مجتهد زاده و آقایی (۱۳۸۳) حداقل ۳ سال را برای کسب شناخت از موسسه صاحبکار لازم و ضروری دانسته‌اند. از دلایل انتخاب متغیر اندازه موسسه حسابداری به عنوان متغیر توضیح دهنده کیفیت حسابداری این است که، شرکت‌های حسابداری بزرگ، خدمات حسابداری با کیفیت بالاتری نسبت به موسسات کوچکتر ارائه می‌کنند و علت آن حفظ شهرت خود در بازار است؛ زیرا دارای مشتریان زیادی هستند و نگران از دست دادن آنها می‌باشند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ نمازی و همکاران، ۱۳۹۰).

در تحقیق حاضر محقق فرض می‌کند که سازمان حسابداری، بدلیل قدمت و تعداد زیاد کارکنان و حجم زیاد فعالیت‌های حسابداری، دستگاه حسابداری بزرگ است و موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی، دستگاه حسابداری غیر بزرگ می‌باشند. از این رو، شرکت‌هایی که حسابداری آنها توسط سازمان حسابداری صورت گرفته از متغیر مصنوعی ۱ و شرکت‌هایی که حسابداری آنها توسط موسساتی غیر از سازمان حسابداری صورت گرفته از متغیر مصنوعی ۰ استفاده می‌شود. مایرز و همکارانش، (۲۰۰۳)، کاشانی پور و همکاران، (۱۳۹۱) و نمازی و همکاران، (۱۳۹۰) از این متغیرهای مجازی استفاده کرده‌اند.

متغیر کنترلی

به منظور کنترل دیگر عوامل احتمالی مؤثر بر کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرسان و اندازه شرکت حسابرسی، که به وسیله متغیرهای موجود در نظر گرفته نشده‌اند، تعدادی از ویژگی‌های قابل مشاهده شرکت را به عنوان «متغیرهای کنترل» مد نظر قرار گرفته شده است. در این تحقیق، مشابه با مطالعات پیشین (به عنوان مثال، عبدالقادر^{۳۱} و همکاران، ۲۰۱۰)، اندازه شرکت (لگاریتم کل دارایی‌ها)، جریان‌های نقدی عملیاتی و اهرم مالی (نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها)، به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده است.

۸- روش‌شناسی تحقیق

دستیابی به اهداف علم یا شناخت علمی میسر نخواهد بود مگر زمانی که با روش‌شناسی درست صورت پذیرد. به بیان دیگر، تحقیق از جنبه روش است که اعتبار می‌یابد و نه موضوع. در انتخاب نوع روش تحقیق حتماً باید در نظر داشت که چه کسانی در ارتباط با تحقیق، تصمیم‌گیرنده به حساب می‌آیند؛ چرا که باید روش تحقیق بر اساس خواسته‌های آنها شکل گیرد، یا این که کاربردهای تحقیق برای چه افرادی و با چه دیدگاه‌هایی است و بر این اساس، نوع روش تحقیق برگزیده شود. در انجام پژوهش، به منظور کسب شناخت، باید مجموعه‌ای از فرضیه‌ها یا سؤال‌های تحقیق را تدوین کرد، سپس آنها را مورد آزمون قرار داد یا پاسخ آنها را فراهم آورد. این امر فرایند پژوهش را هدایت می‌کند و پژوهشگر را در به دست آوردن شناخت یاری می‌دهد. بر این اساس، روش تحقیق وسیله یا طریقه تعیین این امر است که چگونه یک گزاره تحقیق مورد تایید قرار می‌گیرد، یا رد می‌شود به عبارت دیگر، روش تحقیق چارچوب عملیات یا اقدامات جستجوگرانه برای تحقق هدف پژوهش، جهت آزمون فرضیه یا پاسخ به سؤال‌های تحقیق را فراهم می‌آورد (سرمد و بازرگان و حجازی، ۱۳۸۶).

به منظور بررسی فرضیه تحقیق و با توجه به ماهیت اطلاعات و داده‌ها تحقیق که مبتنی بر اطلاعات واقعی گذشته می‌باشد، روش به کارگرفته شده در این تحقیق رگرسیون خطی چند متغیره می‌باشد که هدف آن یافتن و اندازه‌گیری پیوند بین متغیرها است. بر این اساس جهت آزمون فرضیه اول و دوم، ابتدا دامنه‌ای از داده‌های مربوط به متغیرهای مدل توسعه یافته (مدل ۴ و ۵) برای تمامی شرکت‌ها به اجرا گذاشته می‌شود؛ سپس آزمون‌های آماری (از جمله ضریب تعیین) جهت تعیین میزان توضیح دهندگی دو متغیر دوره تصدی حسابرسان و اندازه شرکت حسابرسی به طور جداگانه استفاده می‌شود. برای آزمون فرضیه سوم، ضمن اینکه دامنه‌ای از داده‌های مربوط به متغیرهای مدل توسعه یافته (مدل ۴ و ۵) برای تمامی شرکت‌ها به اجرا گذاشته می‌شود؛ سپس آزمون‌های آماری (به خصوص استفاده از ضریب تعیین) جهت تعیین میزان توضیح دهندگی دو متغیر دوره تصدی حسابرسان و اندازه شرکت حسابرسی به طور همزمان استفاده می‌شود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. دلیل انتخاب این جامعه آماری، دستاوردهای سازمان بورس اوراق بهادار در یک دهه اخیر و همچنین فقدان هر گونه منبع اطلاعاتی قابل اطمینانی در زمینه دسترسی به اطلاعات مالی شرکت‌های غیر بورسی می باشد.

به دلیل محدود بودن تعداد اعضای جامعه آماری پژوهش حاضر (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)؛ در پژوهش حاضر اقدام به نمونه‌گیری نشده، ولی به منظور رعایت تجانس شرکت‌های برگزیده، جامعه آماری بر اساس معیارهای زیر محدود شده است:

- تا پایان اسفند ماه سال ۱۳۹۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
- سال مالی آن منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
- شرکت مورد نظر طی دوره پژوهش فعالیت مستمر داشته و نباید در طی دوره‌های مورد نظر، توقف فعالیت داشته باشد.
- شرکت‌ها نباید سال مالی خود را در طی دوره‌های مورد نظر تغییر داده باشند.
- اطلاعات مالی مورد نیاز برای انجام این پژوهش را در دوره زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۱ به طور کامل ارائه کرده باشد.
- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشد.

روش جمع‌آوری داده‌ها

گردآوری داده‌های مورد نیاز پژوهش، یکی از مراحل اساسی آن است و به لحاظ اهمیت آن، باید به طور دقیق تعریف و مشخص شود. مرحله گردآوری داده‌ها، آغاز فرایندی است که طی آن پژوهش‌گر یافته‌های میدانی و کتابخانه‌ای را گردآوری می‌کند و سپس به خلاصه سازی یافته‌ها از طریق طبقه‌بندی و سپس تجزیه و تحلیل آنها می‌پردازد و فرضیه‌های تدوین شده خود را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و در نهایت نتیجه گیری می‌کند و پاسخ مسأله پژوهش را به اتکای آنها می‌یابد. به عبارت دیگر، پژوهش‌گر به اتکای داده‌های گردآوری شده حقیقت را آن طور که هست کشف می‌کند. بنابراین، اعتبار داده‌ها اهمیت بسیاری دارد، زیرا داده‌های غیر معتبر مانع از کشف حقیقت می‌گردد و مسأله و مجهول مورد نظر پژوهش‌گر به درستی معلوم نمی‌شود و یا تصویری انحرافی و ناصحیح از آن ارائه خواهد شد. برای حفظ اعتبار داده‌های گردآوری شده، پژوهش‌گر باید داده‌های صحیح را با دقت تمام گردآوری کند (حافظ نیا، ۱۳۸۵).

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. در بخش کتابخانه‌ای، مبنای نظری پژوهش از کتب و مجلات تخصصی فارسی و لاتین گردآوری می‌شود و داده‌های پژوهش از طریق جمع‌آوری داده‌های شرکت‌های نمونه با مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی، گزارش‌های هفتگی و ماهنامه بورس اوراق بهادار و با استفاده از نرم‌افزارهای رهاورد نوین، دناسهم، صحرا و تدبیرپرداز صورت گرفته است.

۹- تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق

۹-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی، مقادیر آماره‌های مربوط به شاخص‌های پراکندگی و مرکزی را نشان می‌دهد. آگاهی از آماره‌های توصیفی گامی در جهت درک میانگین روند داده‌ها و ارتباطات بین آنها و نیز بررسی تقریبی وضعیت توزیع متغیرها می‌باشد. در این قسمت مهمترین آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای مورد مطالعه تشریح می‌گردد.

جدول (۱): آمار توصیفی

پارامتر	افلام تعهدی اختیاری	دوره تصدی حسابرسان	اندازه موسسه حسابرسی	اندازه شرکت	اهرم مالی	جریان نقد عملیاتی به دارایی‌ها
میانگین	۰.۰۰۵۵	۰.۴۱۶۶	۰.۳۷۲۶	۱۳.۱۱۵۰	۰.۶۶۴۱	۰.۰۳۸۹
میانه	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۱۲.۸۹۰۰	۰.۶۷۰۰	۰.۰۲۶۴
ماکزیمم	۰.۶۱۴۲	۱.۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰	۱۸.۵۰۰۰	۱.۲۹۰۰	۰.۸۹۰۰
مینیمم	-۰.۴۳۵۹	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰	۹.۹۹۰۰	۰.۱۴۰۰	-۰.۷۲۱۹
انحراف استاندارد	۰.۱۱۸۷	۰.۴۹۳۲	۰.۴۸۳۷	۱.۴۰۳۴	۰.۱۶۸۷	۰.۱۵۲۹

متغیرهای تحقیق در قالب متغیر وابسته (افلام تعهدی اختیاری، DR)، متغیرهای مستقل (دوره تصدی حسابرسان، TUNURE و اندازه موسسه حسابرسی، BIG) و متغیرهای کنترلی (اندازه شرکت (SIZE)، اهرم یا نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها (LEV)، و جریان نقدی عملیاتی بر کل دارایی‌ها (OCF/A) می‌باشند.

همانطور که در جدول بالا، نشان داده شده آماره‌های توصیفی شامل میانه، میانگین، انحراف استاندارد، واریانس و مینیمم و ماکزیمم می‌باشد. با توجه به مطالب مذکور و با نگاهی به جدول فوق می‌توان دریافت که میانگین عمده متغیرها با میانه آنها فاصله چندانی ندارد. به عنوان مثال میانگین و میانه SIZE تقریباً با هم برابر است. با مقایسه دو متغیر مستقل مشاهده می‌شود که گستره و میزان پراکندگی این دو متغیر (BIG و TUNURE) تقریباً به یک اندازه است. در بین این متغیرها، SIZE از انحراف معیار و دامنه کمتری برخوردارند.

۹-۲- آمار استنباطی

تحقیق حاضر از نوع تحقیقات توصیفی-همبستگی است و روش به کارگرفته شده در این تحقیق رگرسیون خطی چند متغیره می‌باشد. همچنین، روش تجزیه و تحلیل و استفاده از داده‌ها، پانل (داده‌های ترکیبی) می‌باشد؛ یعنی اطلاعات مربوط به داده‌های مقطعی در طول زمان مشاهده می‌شود. بدین منظور، ابتدا آزمون‌های آماری مدل‌ها ارائه می‌شود.

از طرفی دیگر جهت استفاده از داده‌های ترکیبی و همچنین به دلیل اینکه در یک مدل محدود نشده عرض از مبدا و ضرایب می‌تواند، در طول زمان و مقاطع تغییر نماید، برای هر مدل آزمون چاو صورت می‌گیرد.

در این تحقیق، این آزمون برای اعتبار اثرات ثابت زمان (poolability over time) و اعتبار اثرات مقطع (poolability over firms) استفاده شده است. در صورتیکه سطح معناداری محاسبه شده کمتر از ۰,۰۵ باشد، اثرات ثابت زمان و مقطع معتبر است یا نسبت به زمان و یا مقطع استفاده از مدل پانل تایید می‌شود.

پس از مشخص شدن استفاده از مدل پانل، همانگونه که در فصل ۳ توضیح داده شد، می‌بایست مشخص شود که مدل اثر ثابت است و یا تصادفی. بدین منظور از آزمون هاسمن استفاده شده است و در صورتی که $P > 0,05$ شود، مدل ثابت و در غیر این صورت مدل تصادفی می‌باشد.

مرحله بعد در آزمون آماری مدل‌ها، مربوط به معناداری مدل رگرسیون و معناداری متغیرها می‌باشد. بدین منظور، برای معناداری مدل رگرسیونی از آماره F و برای معناداری متغیرها از آماره t استفاده می‌شود. در صورتیکه آماره F و آماره t کمتر از ۰,۰۵ باشد، مدل رگرسیونی و متغیرها معنی‌دار می‌باشند.

جهت تجزیه و تحلیل نتایج تحقیق از ضریب تعیین و ضریب تعیین تصحیح شده استفاده شده است. ضریب تعیین، معرف میزان تغییرپذیری در متغیر وابسته است که می‌توان به وسیله رگرسیون آن را توضیح داد. در واقع ضریب تعیین، یک ملاک برای قدرتمند بودن رابطه خطی است و مقدار آن برابر است با نسبت تغییرات توجیه شده توسط مدل به تغییرات کل، و هرچه مقدار آن به ۱ نزدیک‌تر باشد، رابطه قوی‌تری بین متغیرهای مستقل و وابسته وجود دارد.

علاوه بر این، آزمون‌های آماری مربوط به همبستگی پیاپی جهت آزمون همبستگی سریالی بین باقیمانده‌های رگرسیون انجام شده است. هرچه نتایج آماری این آزمون بیشتر از ۰,۰۵ باشد، متغیرها از همبستگی پیاپی کمتری برخوردارند.

در نهایت، پس از تجزیه و تحلیل نتایج آزمون‌های آماری، جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون والد استفاده شده است. از این رو، در ادامه به تشریح نتایج ناشی از این آزمون‌ها در قالب جداول آماری آورده می‌شود و سپس به بررسی آزمون فرضیه‌ها پرداخته می‌شود.

آزمون فرضیه اول

فرضیه اول تحقیق بدین صورت بیان شد که بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد. بدین منظور برای آزمون فرضیه اول، در ابتدا دامنه‌ای از داده‌های مربوط به متغیرهای مدل ۴ برای تمامی شرکت‌ها به اجرا گذاشته شد؛ سپس آزمون‌های آماری انجام شد. در جدول زیر، نتایج مهم آزمون‌های آماری توضیح داده شده در بالا، برای مدل ۴ آورده شده است.

مدل (۴)

$$DA_{i,t} = \alpha + \beta_1 TENURE_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 OCF / A_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول (۲): نتایج آزمون آماری مدل ۴

فرضیه	متغیر	ضریب معناداری t	معناداری t	معناداری f	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	معناداری آزمون چاو	معناداری آزمون هاسمن	همبستگی پایایی
۱	TUNURE	۰,۰۱۳۰	۰,۰۴۵۸	۰,۰۰۰۰	۰,۳۶۳۹	۰,۳۶۱۴	۰,۰۰۰۴	۰,۷۵۴۳	۱,۷۸
	SIZE	۰,۰۰۱۶	۰,۰۵۳۹۰						
	LEV	۰,۰۷۶۴	۰,۰۰۰۱						
	OCF/A	۰,۴۶۶۰	۰,۰۰۰۰						

با توجه به نتایج آماری، مدل رگرسیونی معنادار است (بر اساس آماره F ، $0,۰۵ < 0,۰۰۰۰$). ضرایب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل تنها ۳۶/۱۴ درصد متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. نتایج آزمون‌های آماری مربوط به نوع استفاده از داده‌ها نشان می‌دهد که می‌توان از داده‌های ترکیبی (پانل) برای آزمون فرضیه‌ها استفاده کرد. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که مدل از اثرات تصادفی تبعیت می‌کند.

در نهایت، متغیرها از همبستگی پایایی برخوردار نمی‌باشند. نتایج نشان می‌دهد، که در بین متغیرهای کنترلی تنها اندازه شرکت معنادار نمی‌باشد و رابطه معناداری بین متغیر مستقل با متغیر وابسته وجود دارد (معناداری آماره t برای متغیر دوره تصدی ۰,۰۴۵۸ که کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد) و فرضیه اول پذیرفته می‌شود.

آزمون فرضیه دوم:

فرضیه دوم تحقیق بدین صورت بیان شد که بین کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد. بدین منظور برای آزمون فرضیه دوم، در ابتدا دامنه‌ای از داده‌های مربوط به متغیرهای مدل ۵ برای تمامی شرکت‌ها به اجرا گذاشته شد؛ سپس آزمون‌های آماری انجام شد. در جدول زیر، نتایج مهم آزمون‌های آماری توضیح داده شده در بالا، برای مدل ۵ آورده شده است.

$$DA_{i,t} = \alpha + \beta_1 BIG_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 OCF / A_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t} \quad (۵)$$

جدول (۳): نتایج آزمون آماری مدل ۵

مدل	متغیر	ضریب معناداری t	معناداری t	معناداری f	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	معناداری آزمون چاو	معناداری آزمون هاسمن	همبستگی پیاپی
۵	BIG	۰,۰۰۸۲	۰,۰۴۳۵	۰,۰۰۰۰	۰,۳۶۲۲	۰,۳۵۹۷	۰,۰۰۰۵	۰,۸۳۱۴	۱,۷۷
	SIZE	۰,۰۰۳۵	۰,۱۷۲۰						
	LEV	۰,۰۷۵۴	۰,۰۰۰۱						
	OCF/A	۰,۴۶۵۶	۰,۰۰۰۰						

با توجه به نتایج آماری، مدل رگرسیونی معنادار است (بر اساس آماره F، $F > ۰,۰۵$ ، $F > ۰,۰۰۰۰$). ضرایب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل تنها ۳۵/۹۷ درصد متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. نتایج آزمون‌های آماری مربوط به نوع استفاده از داده‌ها نشان می‌دهد که می‌توان از داده‌های ترکیبی (پانل) برای آزمون فرضیه‌ها استفاده کرد. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که مدل از اثرات تصادفی تبعیت می‌کند. در نهایت، متغیرها از همبستگی پیاپی برخوردار نمی‌باشند. نتایج نشان می‌دهد، که در بین متغیرهای کنترلی تنها اندازه شرکت معنادار نمی‌باشد و رابطه معناداری بین متغیر مستقل با متغیر وابسته وجود دارد (معناداری آماره t برای متغیر اندازه موسسه حسابداری ۰,۰۴۳۵ که کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد) و فرضیه دوم پذیرفته می‌شود.

آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم بدین صورت بیان می‌شود که اندازه موسسه حسابرسی، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی را افزایش می‌دهد. بدین منظور، علاوه بر آزمون‌های آماری، آزمون والد انجام شده است. در جدول زیر، نتایج مهم آزمون‌های آماری توضیح داده شده در بالا، برای مدل ۶ آورده شده است.

$$DA_{i,t} = \alpha + \beta_1 TENURE_{i,t} + \beta_2 BIG_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 OCF / A_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t} \quad (۶) \text{ مدل}$$

جدول (۴): نتایج آزمون اماری مدل ۶

مدل	متغیر	ضریب معناداری آماره t	معناداری آماره t	معناداری آماره f	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	معناداری آزمون چاو	معناداری آزمون هاسمن	همبستگی پایایی
۶	TUNURE	۰,۰۱۴۲	۰,۰۳۰۲	۰,۰۰۰۰۰	۰,۳۶۵۲	۰,۳۶۲۰	۰,۰۰۰۰۳	۰,۶۰۳۰	۱,۷۹
	BIG	۰,۰۱۰۱	۰,۰۱۰۰						
	SIZE	۰,۰۰۱۹	۰,۴۷۲۵						
	LEV	۰,۰۷۷۹	۰,۰۰۰۱						
	OCF/A	۰,۴۶۸۰	۰,۰۰۰۰						

با توجه به نتایج آماری، مدل رگرسیونی معنادار است (بر اساس آماره F ، $0,۰۵ < ۰,۰۰۰۰$). ضرایب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل تنها ۳۶/۲۰ درصد متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. نتایج آزمون‌های آماری مربوط به نوع استفاده از داده‌ها نشان می‌دهد که می‌توان از داده‌های ترکیبی (پانل) برای آزمون فرضیه‌ها استفاده کرد.

نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که مدل از اثرات تصادفی تبعیت می‌کند. در نهایت، متغیرها از همبستگی پایایی برخوردار نمی‌باشند. نتایج نشان می‌دهد، که در بین متغیرهای کنترلی تنها اندازه شرکت معنادار نمی‌باشد و رابطه معناداری بین متغیرهای مستقل با متغیر وابسته وجود دارد (معناداری آماره t برای متغیر دوره تصدی (۰,۰۳۰۲) و اندازه موسسه حسابرسی (۰,۰۱۰۰) که کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد).

با توجه به توضیحات داده شده در بخش‌های قبلی، جهت بررسی این‌که کدامیک آیا اندازه موسسه حسابرسی می‌تواند منجر به رابطه بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی را تقویت کند، از آزمون والد استفاده شده است. در این بخش، آزمون والد صورت گرفته و نتایج حاصل در جدول زیر آورده شده است.

جدول (۵): نتایج آزمون والد

مدل	متغیر	ضریب تعیین شده	معناداری آماره والد	ضریب معناداری آماره والد
۴	TUNURE	۰,۳۶۳۹	۰,۳۶۱۴	۵,۶۸۶۳
	SIZE			
	LEV			
۵	A/OCF	۰,۳۶۲۲	۰,۳۵۹۷	۰,۰۱۷۳
	BIG			
	SIZE			
۶	LEV	۰,۳۶۵۲	۰,۳۶۲۰	۵,۶۸۶۳
	A/OCF			
	TUNURE			
	BIG			

اگر چه با بررسی ضرایب تعیین مدل ۴ و ۵ و مقایسه آن با ضریب تعیین مدل ۶ این نتیجه حاصل می‌شود که اندازه موسسه حسابداری و دوره تصدی حسابرِس دارای محتوای افزایشنده اطلاعاتی نیستند اما از آنجا که معناداری آماره والد (۰,۰۱۷۳) کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد، دوره تصدی حسابرِس (با ضریب تعیین تعدیل شده ۰,۳۶۱۴) دارای محتوای تفاضلی نسبت به اندازه موسسه حسابداری (با ضریب تعیین تعدیل شده ۰,۳۵۹۷) است و فرضیه سوم رد می‌شود.

۱۰- نتایج تحقیق

با توجه به آزمون‌های آماری مربوط به تمامی فرضیه‌ها مشاهده می‌شود که روش مورد استفاده در تمامی مدل‌ها، پانل است. چرا که، قابلیت ادغام مربوط به اثرات ثابت زمان و اثرات مقطع برای تمامی مدل‌ها کمتر از ۰,۰۵ است. با اجرای آزمون هاسمن، مشخص شد که مدل‌ها از مدل اثر تصادفی تبعیت می‌کنند. از طرفی دیگر تمامی مدل‌ها معنادار بوده و ضرائب مربوط به دوره تصدی حسابرِس و اندازه موسسه حسابداری در تمامی مدل‌ها معنادار بودند. علاوه بر این، همبستگی پیاپی در هیچ یک از مدل‌ها مشاهده نشد. اما جهت تعیین اینکه آیا اندازه موسسه حسابداری بر ارتباط بین دوره تصدی حسابرِس و کیفیت حسابداری دارد از آزمون والد استفاده شد؛ نتایج این آزمون برای فرضیه سوم در ادامه آورده شده است:

۱-۱۰- نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه اول: بین کیفیت حسابداری و دوره تصدی حسابرِس رابطه معنی‌داری وجود دارد. با توجه

به اینکه ضریب معناداری متغیر دوره تصدی حسابرِس کمتر از ۰,۰۵ است، بنابراین رابطه معناداری بین کیفیت حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس وجود دارد. از این رو، فرضیه اول پذیرفته می‌شود. نتایج این تحقیق با مطالعات صورت گرفته توسط بسیاری از محققان از جمله مایرز و همکاران (۲۰۰۳)، فلاتح (۲۰۰۶)، عزیز خانی و همکاران (۲۰۰۷)، ترنر (۲۰۰۸) و کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۱) سازگار است. در واقع، نتایج این فرضیه همانند مطالعات مذکور، بیانگر برتری معیار دوره تصدی حسابرِس به عنوان معیار مناسب جهت اندازه گیری کیفیت حسابرِس است.

۱۰-۲- نتایج آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: بین کیفیت حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس رابطه معنی داری وجود دارد. با توجه به اینکه ضریب معناداری متغیر اندازه موسسه حسابرِس کمتر از ۰,۰۵ است، بنابراین رابطه معناداری بین کیفیت حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس وجود دارد. از این رو، فرضیه دوم پذیرفته می‌شود. نتایج این تحقیق با مطالعات صورت گرفته توسط بسیاری از محققان از جمله فرانسیز (۱۹۹۹)، کم لای و فردیناند (۲۰۰۸)، حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) و پیری و همکاران (۱۳۹۲) سازگار است. در واقع، نتایج این فرضیه همانند مطالعات مذکور، بیانگر برتری معیار دوره اندازه موسسه حسابرِس به عنوان معیار مناسب جهت اندازه گیری کیفیت حسابرِس است.

۱۰-۳- نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم: اندازه موسسه حسابرِس، رابطه بین کیفیت حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس را افزایش می‌دهد. همانطور که در فصل ۴ تجزیه و تحلیل شد، با توجه به اینکه ضریب معناداری آماره t برای دوره تصدی حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس کمتر از ۰,۰۵ بود، از این رو، بین کیفیت حسابرِس و این دو شاخص رابطه معناداری وجود دارد که در فرضیه‌های اول و دوم نیز این نتیجه حاصل شد. اما از آنجا که معناداری آماره والد کمتر از ۰,۰۵ می باشد، بیانگر این موضوع است که یک متغیر نسبت به متغیر دیگر دارای قدرت توضیح دهندگی بیشتری است. مقایسه ضرایب تعیین تعدیل شده در مدل‌های آزمون فرضیه اول و دوم، نشان می‌دهد که متغیر اندازه موسسه حسابرِس نمی‌تواند قدرت توضیح دهندگی دوره تصدی حسابرِس نسبت به کیفیت حسابرِس را افزایش دهد. از این رو، فرضیه سوم رد می‌شود. نتایج این تحقیق با مطالعات صورت گرفته توسط عبدالخالق و همکاران (۲۰۱۰) سازگار است. در واقع، نتایج این فرضیه، بیانگر عدم تاثیر قابل ملاحظه اندازه موسسه حسابرِس در تعیین کیفیت حسابرِس نسبت به متغیر دوره تصدی حسابرِس است. در ادامه خلاصه نتایج فرضیه‌ها آورده شده است:

جدول (۶): خلاصه نتایج فرضیه‌ها

ردیف	فرضیه‌ها	تایید (عدم تایید)
۱	بین کیفیت حسابداری و دوره تصدی حسابرسان رابطه معنی‌داری وجود دارد.	تایید
۲	بین کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد.	تایید
۳	اندازه موسسه حسابداری، رابطه بین کیفیت حسابداری و مدت تصدی حسابرسان را افزایش می‌دهد.	عدم تایید

محدودیت‌های تحقیق

در هنگام انجام هر تحقیق محدودیت‌هایی نیز بر سر راه محقق قرار می‌گیرد که این تحقیق نیز از آن مستثنی نیست. در ذیل، عمده‌ترین محدودیت تحقیق عنوان شده است. امید است که در آینده به کمک تغییرات چاره ساز و نیز همت محققین بر این مشکلات فائق شویم.

۱- در جمع‌آوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل یافته‌ها، از صورت‌های مالی ۹۱ شرکت پذیرفته شده (نمونه) در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شد (به خصوص در اندازه گیری اقلام تعدی اختیاری و متغیرهای کنترلی) و شامل همه شرکت‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران نیست، لذا هنگام تعمیم نتایج حاصل از پژوهش به سایر شرکت‌ها باید با احتیاط عمل شود.

۲- عواملی چون تعدیلات سنواتی و برخی از بندهای شرط مندرج در گزارش‌های حسابداری از جمله عوامل موثر بر اقلام صورت‌های مالی است اما به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات لازم، در تحقیق حاضر تعدیلی بابت این اقلام انجام نشد و از این لحاظ یکی از تنگناها و محدودیت‌های تحقیق به شمار می‌رود.

□ ۱۱- پیشنهادهای مبتنی بر نتایج تحقیق

بر اساس یافته‌های این تحقیق پیشنهاد می‌شود که:

استفاده کنندگان صورت‌های مالی هنگام تجزیه و تحلیل شرکت‌های حسابداری شده به دوره تصدی حسابرسان توجه داشته باشند.

سازمان بورس و اوراق بهادار در قیمت‌گذاری سهام شرکت‌ها، دوره تصدی حسابرسان را مدنظر داشته باشند.

سازمان بورس اوراق بهادار، قوانین و مقرراتی را اتخاذ کند که تا حد امکان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در طول سال‌های متمادی از وجود حسابرسان مختلف جهت حسابداری صورت‌های مالی استفاده کنند.

۱۱-۱- پیشنهادها برای انجام تحقیق‌های آتی

با توجه به نتایج این تحقیق و سوالاتی که طی انجام آن برای محقق مطرح شد، جهت تکمیل این تحقیق و انجام تحقیقات بیشتر در حوزه‌های مرتبط با این تحقیق، پیشنهادهای زیر برای انجام

تحقیق‌ها آتی ارائه می‌گردد:

تکرار این پژوهش با استفاده از سایر متغیرهای کیفیت حسابداری در پژوهش‌های انجام شده قبلی از قبیل بازدید حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد از مراحل کار حسابداری، داشتن اطلاعات کافی در مورد صنعت صاحب‌کار، اهمیت حق‌الزحمه حسابداری برای موسسه حسابداری، تخصص‌گرایی، کارایی حسابداری، کشف تحریفات با اهمیت، تضاد منافع، وجود قوانین و مقررات و مکانیزم بازار. مقایسه قدرت توضیحی سایر معیارهای کیفیت حسابداری با معیارهای دوره تصدی حسابرس و اندازه موسسه حسابداری.

از آنجا که در این تحقیق تنها سازمان حسابداری به عنوان موسسه بزرگ در نظر گرفته شده است، پیشنهاد می‌شود تا در پژوهش‌های آتی پدیده موانع بزرگ شدن موسسات حسابداری و راهکارهای بزرگ شدن موسسات حسابداری مورد بررسی قرار گیرد.

□ فهرست منابع

منابع فارسی

۱. ارباب سلیمانی، عباس و محمود نفری. (مترجم) (۱۳۸۴). اصول حسابداری. جلد اول، چاپ شانزدهم، تهران: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری - سازمان حسابداری.
۲. آذر، عادل و منصور مؤمنی. (۱۳۸۱). آمار و کاربرد آن در مدیریت. جلد دوم، چاپ ششم، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب درسی علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۳. پیری، پرویز، شیخ محمدی، امیر و نعمت اله جوادی. (۱۳۹۲). «ارتباط بین اندازه موسسه حسابداری و تعداد صاحبکاران موسسه حسابداری با کیفیت حسابداری»، دانش حسابداری، سال سیزدهم، شماره ۵۱، صص ۲۴-۵.
۴. حساس یگانه، یحیی و کاوه آذین فر. (۱۳۸۹). «رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری»، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۹۸-۸۵.
۵. حساس یگانه، یحیی و مسعود غلامزاده لردی. (۱۳۹۱). «ارزیابی جامع کیفیت حسابداری در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی»، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه الزهراء، ۳ و ۴ خرداد ماه ۱۳۹۱.
۶. دلاور، علی. (۱۳۸۴). روش تحقیق در روان‌شناسی و علوم تربیتی، تهران: دانشگاه پیام نور.
۷. دلاور، علی. (۱۳۸۷). مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، انتشارات رشد، چاپ ششم.
۸. سجادی، سیدحسین و مهدی عربی. (۱۳۸۹). «تأثیر کیفیت حسابداری بر مدیریت سود»، حسابدار رسمی، شماره ۱۲، صص ۱۰۸-۱۰۴.
۹. سجادی، سید حسین و مهدی دلفی. (۱۳۹۰). «چرخش اجباری حسابرسان: پی آمدهای متفاوت در شرکت‌های کوچک و بزرگ»، مجله حسابدار رسمی، شماره ۱۳.
۱۰. سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و الهه حجازی. (۱۳۸۷). «روش‌های تحقیق در علوم رفتاری»،

چاپ شانزدهم. تهران: انتشارات آگاه.

۱۱. عرب مازار، محمد. (۱۳۷۴). «محتوای افزاینده اطلاعاتی جریان‌های نقدی و تعهدی». رساله دکتری، دانشگاه تهران.
۱۲. کاشانی پور، محمد، مران جوری، مهدی و سید محمد مشعشی. (۱۳۹۱). «بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری»، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه الزهراء، ۳ و ۴ خرداد ماه ۱۳۹۱
۱۳. کرمی، غلامرضا و آمنه بذرافشان. (۱۳۸۸). «بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سوده‌های محافظه کارانه در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران، سال دوم، شماره ۷
۱۴. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۸۵). استانداردهای حسابرسی، تهران: سازمان حسابرسی.
۱۵. مجتهدزاده، ویدا و پروین آقایی. (۱۳۸۳). «عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، صص ۵۳-۷۶.
۱۶. مشایخ، فریده و عباس بازرگان (مترجم). (۱۳۷۴). «برنامه ریزی استراتژیک در نظام آموزشی». چاپ اول، تهران: انتشارات مدرسه.
۱۷. معین، محمد. (۱۳۷۵). فرهنگ فارسی. چاپ دهم، تهران: انتشارات امیرکبیر.
۱۸. منتقمی، فروغ. (۱۳۷۶). استاندارد و صادرات. چاپ اول، مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی.
۱۹. مهرانی ساسان، نعیمی مهدیس. (۱۳۸۲). «تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲؛ ۴۳-۶۱.
۲۰. نمازی، محمد (برگرداننده). (۱۳۷۹). «پژوهش‌های تجربی در حسابداری: دیدگاه روش‌شناختی»، چاپ اول، شیراز: انتشارات دانشگاه شیراز.
۲۱. نمازی، محمد، بایزیدی، انور و سعید جبارزاده کنگرلویی. (۱۳۹۰). «بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران»، مجله تحقیقات حسابداری، شماره ۹، صص ۴-۲۱.
۲۲. یونیارتی، ریتا. (۱۳۹۳). «بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرسی و رفتار غیر عادی حسابرس بر کیفیت حسابرسی». ترجمه از سید علیرضا پزشکیان. ترجمان حسابرسی، ۲۱؛ ۸۶-۷۹.

1. Abedalqader, A. Al; Al Issa .R. T. I. and R. A. Ata Baker (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 26, No. 4, pp. 317334-.
2. Azizkhani, M., Monroe, GS. And Shailer, G., (2007) Auditor tenure and perceived Credibility of financial Reporting, The Australian National University, Working paper
3. Chen, C., C. Lin, and Lin, Y (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25, No. 2, 215–245.
4. Chen, C.Y., C.J. Lin., and Lin, Y.C (2004). Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality? Working paper, Hong Kong University of Science and Technology.
5. Chi, W and H. Huang (2005). Discretionary accruals, audit-firm tenure and audit-partner tenure: empirical evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 1, No. 1, pp. 6592-.
6. Dang, L (2004). *Assessing Actual Audit Quality*. Drexel University, Philadelphia, PA.
7. De Angelo (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*; pp: 189199-.
8. Dechow, P and I. Dichev (2002). The quality of accruals and earnings: the role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, Vol. 77, No. 5, PP. 35 – 69.
9. Dechow, P. M.; Sloan, R. G and A. P. Sweeney (1995). Detecting Earnings Management, *Accounting Review*, Vol. 70, No, 2. PP. 193–225..
10. Fallatah, Y (2006). *The Role of Asset Reliability and Auditor Quality in Equity A dissertation of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy*. Florida Atlantic University; Available at UMI Microform 3222087 (ProQuest).
11. Francis, J (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 2, pp. 125–152.
12. Francis, J; Michas, P and S. Seavey (2011). Big 4 audit market concentration and client earnings quality around the world. Working paper, University of Missouri.
- Hays, R and A. Schilder (1999). *Principles of Auditing: An International Perspective*. London: McGraw-Hill..
13. International Auditing and Assurance Standards Board (2011). *Audit Quality: An IAASB Perspective*.
14. International Organization of Securities Commissions (2009). *Transparency of Firms That Audit Public Companies: Consultation Report*. Available at: <http://www.iosco.org/>

library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf.

15. Johnson, V. E; Khurana, I.K. and J. K Reynolds (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reporting. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, No. 3, pp. 63760-.
16. Kilgore, A; Radich, R and G. Harrison (2011). The Relative Importance of Audit Quality Attributes. *Australian Accounting Review*, Vol. 21, No. 3, pp. 253–265.
17. Krishnan, G (2003). Audit quality and the pricing of discretionary accruals, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22, No. 1, pp. 10926-.
18. Lenoxe, C (2005). Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 39, No. 2, PP. 201231-.
19. Li, D (2007). Auditor tenure and accounting conservatism, working paper, Georgia Institute of Technology, august.
20. Li, D (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal Account Public Policy*, Vol. 29, No. 2, pp. 226241-.
21. Lownesohn, S; Johnson, L. E; Elder, R. J and S. P. Davies (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, No. 1, PP. 70532-.
22. Moore, D. A and G. Loewenstein (2004). Self-interest, automaticity, and the psychology of conflict of interest, *social justice research*, Vol. 17, No. 2, pp. 189202-.
23. Myers, J. N; Myers, L. A and T. C. Omer (2003). Exploring the Term of the Auditor- client Relationship and Quality of Earnings: A case for Mandatory Auditor Rotation? *Accounting Review*, Vol. 64, No. 2, PP. 5573-.
24. Palmrose, Z (1981). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*, Vol. 63, No. 1, pp. 5573-.
25. Reish, J. T (2000). Ideas for Future Research on Audit Quality. *Accounting Education, Research and Practice*, Vol. 24, No. 1, pp. 15-.
26. Schelleman, C and R. Knechel (2010). Short-term accruals and the pricing and production of audit services. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No. 1, PP. 221–250.
27. Sinason, D. H., Jones, J.P. & Shelton, S. W., An Investigation of Auditor and Client Tenure, *American Journal of Business*, 16(2), 312001, 33-
28. Sinnett, W (2004). Are there good reasons for auditor rotation? *Financial Executive*, Vol. 20. No. 1, pp. 2932-.
29. Titman, S and B. Trueman (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting & Economics*; Vol. 8, No. 1, PP. 159621-.
30. Turner, L (2008). Does Increased Audit Partner Tenure Reduce Audit Quality? Available: www.ssrn.com

- 1- Audit Quality
- 2- Tenure
- 3- Audit Firm Size
- 4- Gupta
- 5- Hayes
- 6- Schilder
- 7- Lin
- 8- Chen
- 9- Enron
- 10- WorldCom
- 11- lennox
- 12- Sarbanes-Oxley
- 13- Kilgore
- 14- Lownesohn
- 15- Li
- 16- Chen et al
- 17- Auditor Rotation
- 18- Sinnet
- 19- DeAnjelo
- 20- Financial statement auditng
- 21- Compliance audit
- 22- Performance auditing
- 23- Reisch
- 24- Sinason
- 25- Jones
- 26- Shelton
- 27- Widi
- 28- Yuniarti
- 29- Chi, W. and Huang
- 30- Schelleman and Knechel
- 31- Abedalqader